of retributie het door de Gemeenschap aan de heffingsplichtige betaalde salaris in aanmerking wordt genomen.

In de zaak 32-67 :

betreffende het door het Gerechtshof te 's-Gravenhage, Eerste Meervoudige Belastingkamer, krachtens artikel 177 van het E.E.G.-Verdrag tot het Hof van Justitie gericht verzoek om een prejudiciële beslissing over de interpretatie van artikel 12, lid 2, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap, in het voor eerstgenoemde rechter aanhangige geding tussen :

I. G. F. VAN LEEUWEN,

wonende te Wezembeek-Oppem (België)

tegen

GEMEENTE ROTTERDAM,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt :

R. Lecourt, President,
A. M. Donner (Rechter-Rapporteur) en
W. Strauß, Kamerpresidenten,
A. Trabucchie, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars en
P. Pescatore, Rechters,
Advocaat-Generaal : K. Roemer,
Griffier : A. Van Houtte,

het volgende

ARREST

I — Samenvatting van de feiten en het procesverloop

Overwegende, dat de aan het onderhavige geding ten grondslag liggende feiten als volgt kunnen worden samengevat :

Het voor de Nederlandse rechter aanhangig gemaakte beroep is gericht tegen een door de gemeente Rotterdam aan eiser opgelegde aanslag in het door die gemeente geheven schoolgeld over het schoolgeldjaar 1964-1965. Eiser werd op 1 oktober 1963 als ambtenaar van de Commissie van de Europese Gemeenschappen in vaste dienst benoemd en is woonachtig in België.

Uit de stukken blijkt, dat volgens de Nederlandse Schoolgeldwet van 20 mei 1955, Staatsblad no. 223, gewijzigd 8 december 1955, Staatsblad no. 558, schoolgeld wordt geheven voor leerlingen van geheel of gedeeltelijk uit de openbare kassen bekostigde scholen — vrijwel uitsluitend voor onderwijs, waarvoor nog geen of geen leerplicht meer bestaat (art. 1 tot en met 3).

Het maximumschoolgeld per jaar en per leerling is Fl 200, —. Ten einde met de draagkracht der ouders te rekenen, bepaalt de wet, dat het schoolgeld wordt geheven naar de maatstaf van het aan inkomsten- en vermogensbelasting verschuldigde bedrag. Bij een maatstaf van minder dan Fl 100,— is geen schoolgeld verschuldigd; bij een maatstaf van Fl 100,— bedraagt het schoolgeld Fl 8,—, dat stijgt met 2 % voor elk bedrag van Fl 50,— dat de maatstaf boven de Fl 100,— ligt. Het maximum is, gelijk gezegd, Fl 200,— en wordt bereikt bij een maatstaf van Fl 9 600,—.

De artikelen 8 en 9 van bedoelde wet luiden als volgt :

art. 8 : „Binnen Nederland wonende schoolgeldplichtigen, die krachtens wettelijke bepalingen inzake de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting geheel of ten dele van de genoemde belastingen zijn vrijgesteld, zijn het maximumschoolgeld verschuldigd, tenzij zij aantonen dat een lager bedrag zou zijn verschuldigd, indien die vrijstelling niet zou zijn genoten. Alsdan is dat lagere bedrag verschuldigd.";

art. 9 : „De niet in Nederland wonende schoolgeldplichtigen zijn het maximumschoolgeld verschuldigd, tenzij zij aantonen, dat een lager bedrag zou zijn verschuldigd, indien zij woonden in de gemeente, waar de school is gevestigd. Alsdan is dat lagere bedrag verschuldigd."

Eiser, op wie deze artikelen werden toegepast, stelde, dat geen schoolgeld van hem kon worden geheven aangezien op grond van de toepassing van de artikelen 12 en 13 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten (bijlage tot het E.E.G.-Verdrag) door hem geen inkomstenbelasting in Nederland was verschuldigd. Zijn stelling dat voor de bepaling van het inkomen en de daarop gebaseerde belastingen op geen enkele wijze rekening moet worden gehouden met het door hem als E.E.G.-ambtenaar ontvangen salaris, achtte eiser bevestigd door het arrest van het Hof van Justitie van 16 december 1960 in de zaak 6-60 (Humblet).

De gemeente Rotterdam daarentegen was van oordeel, dat op eiser artikel 9, respectievelijk artikel 8 der wet van toepassing is. Naar de mening van gedaagde kon in casu op het arrest-Humblet geen beroep worden gedaan, aangezien het schoolgeld geen belasting is maar een retributie, waarbij de overheid door het geven van onderwijs een directe tegenprestatie levert. Ofschoon het schoolgeld naar draagkracht wordt geheven, waarbij rekening wordt gehouden met het inkomen van de schoolgeldplichtige, kan het geen belasting op het door de Gemeenschap betaalde inkomen worden genoemd.

Naar het oordeel van het Gerechtshof te 's-Gravenhage, „spitst het geschil tussen de partijen zich toe op de rechtsvraag of onder „nationale belastingen op de door de Gemeenschap betaalde salarissen, lonen en emolumenten" (lid 2 van artikel 12 van het Protocol) geacht moet worden mede begrepen te zijn een schoolgeld, geheven overeenkomstig de — Nederlandse — Schoolgeldwet".

Het is deze vraag, die het Haagse Gerechtshof aan het Hof van Justitie voorlegt.

Het tot het Hof gerichte verzoek om een prejudiciële uitspraak werd op 21 augustus 1967 ter Griffie ontvangen.

Schriftelijke opmerkingen werden overeenkomstig artikel 20 van het Statuut van het Hof ingezonden :

— op 23 oktober 1967 door de Nederlandse Regering en de Belgische Regering;
— op 24 oktober 1967 door de eiser in de hoofdzaak;
— op 25 oktober 1967 door de Commissie van de Europese Gemeenschappen.

Bij schrijven van 18 oktober 1967, ontvangen ter Griffie de 19e oktober, refereert de gemeente Rotterdam zich aan het standpunt van de Nederlandse Regering.

De Commissie der Europese Gemeenschappen werd ter terechtzitting van 12 december 1967 gehoord.

De Advocaat-Generaal heeft ter zitting van 18 januari 1968 conclusie genomen;

II — De krachtens artikel 20 van het Statuut van het Hof ingezonden opmerkingen

Overwegende dat deze opmerkingen als volgt kunnen worden samengevat :

van Leeuwen, eiser in de hoofdzaak, stelt, dat bij toepassing van artikel 8 van de Schoolgeldwet het bepaalde in de artikelen 12 en 13 van het Protocol in acht moet worden genomen, omdat aan nationale bepalingen, welke niet verenigbaar zijn met artikel 12 van het Protocol, geen rechtskracht kan worden toegekend. Uit het arrest-Humblet volgt, dat het door de Gemeenschap betaalde salaris direct noch indirect in aanmerking mag worden ge-

nomen voor de vaststelling van de Nederlandse inkomstenbelasting. Naar de mening van eiser geldt dit beginsel zowel indien artikel 8 van de Schoolgeldwet rechtstreeks, dan wel in samenhang met artikel 9 indirect toepassing vindt.

Eiser concludeert, dat het antwoord op de gestelde vraag moet luiden : zoal het krachtens de Schoolgeldwet geheven schoolgeld niet rechtstreeks geacht moet worden mede begrepen te zijn onder „nationale belastingen op de door de Gemeenschap betaalde salarissen, lonen en emolumenten", de artikelen 12 en 13 van het Protocol toch van invloed kunnen zijn op deze heffing, nu zij weder afhankelijk is van de nationale belastingen over het inkomen.

De *Belgische Regering* merkt op, dat een ambtenaar van een internationale instelling niet kan worden vrijgesteld van een heffing welke de retributie vormt voor diensten door een publiek orgaan bewezen. Het gaat derhalve om de vraag of het schoolgeld aan het begrip retributie beantwoordt. Naar de mening van de Belgische Regering dient het onderscheid retributiebelasting uitsluitend beoordeeld te worden naar het recht van de betrokken Lid-Staat.

De *Nederlandse Regering* meent, dat een schoolgeldheffing niet valt onder de „nationale belastingen" van artikel 12, lid 2, van het Protocol. Het is een algemeen toegepaste praktijk, dat onder de diplomatieke en consulaire belastingvrijstellingen, alsmede onder die van internationale organisaties en hun ambtenaren niet zijn begrepen heffingen en bijdragen die men in algemene zin „retributies" pleegt te noemen. De Nederlandse Regering wijst daartoe onder meer op artikel 3, lid 3, van het Protocol, waarin voor de Gemeenschap zelf geen vrijstelling wordt verleend van heffingen „die niet anders zijn dan eenvoudige vergoedingen voor diensten van openbaar nut". Dat ten aanzien van de ambtenaren de retributies niet uitdrukkelijk van de belastingvrijstelling zijn uitgesloten, is hierdoor te verklaren, dat hun geen andere fiscale vrijstellingen worden verleend dan van nationale belastingen op inkomsten; de retributies vallen daar vanzelfsprekend buiten.

Een tweede algemeen toegepaste praktijk is, dat bij internationale organisaties de verleende privileges uitsluitend in het belang der organisaties worden verleend en daartoe worden beperkt (voor de E.E.G. zie artikel 17 van het Protocol). In de zaak 6-60 werd door het Hof overwogen, dat het belang van de Gemeenschap ten aanzien van het inkomstenbelastingprivilege hierin was gelegen, dat de Gemeenschap alleen bij een deugdelijke vrijstelling in staat was daadwerkelijk de netto-inkomsten van haar ambtenaren vast te stellen. Een eventuele schoolgeldheffing dient voor de berekening van een nettosalaris buiten beschouwing te worden gelaten. Het niet betalen van schoolgeldheffing is van geen enkel belang voor de Gemeenschap en objectief gezien zeer onredelijk.

Voorts wijst de Nederlandse Regering in dit verband nog op het Ambtenarenstatuut van E.E.G. en E.G.A., dat naast het bepaalde in artikel 23, lid 1, tweede volzin, in artikel 67, lid 1, sub c, een toelage voor schoolgaande kinderen vermeldt.

De Nederlandse Regering meent, dat voor de omschrijving van het begrip rechten en retributie, in het verband van de uitleg van de term „nationale belastingen op de door de Gemeenschap betaalde salarissen, lonen en emolumenten", de formulering van artikel 3, lid 3, van het Protocol ietwat te beperkt is, omdat deze alleen die verplichtingen wil aanduiden, welke niet vallen onder de voor de Gemeenschap zelf veel ruimere vrijstelling van artikel 3, lid 1.

Zich baserende op de omschrijving van het begrip retributie, zoals deze door verschillende Nederlandse auteurs wordt gegeven en waarbij de nadruk valt op het verband tussen de heffing en een door de overheid verrichte tegenprestatie, concludeert de Nederlandse Regering, dat daarbij niet van belastingen kan worden gesproken, hetgeen zij mede afleidt uit de omstandigheid dat in geval van bijzondere scholen het schoolgeld niet aan de nationale overheid ten goede komt, maar wordt uitgekeerd aan de desbetreffende bijzondere scholen. Dat bij de vaststelling van de hoogte van het schoolgeld in casu als maatstaf wordt genomen verschuldigde inkomstenbelasting, mag niet tot de verkeerde conclusie leiden dat dientengevolge het schoolgeld ook tot de inkomstenbelasting moet worden gerekend. Essentieel onderscheid is, dat tegenover de betaling van inkomstenbelasting geen bijzondere diensten staan en dat deze gelijkelijk van een ieder worden geheven. De schoolgeldheffing vindt haar grondslag niet in de betaling van enig salaris, maar in het feit, dat kinderen scholen bezoeken die uit openbare middelen worden bekostigd.

Ten slotte wijst de Nederlandse Regering nog op het verband tussen lid 1 en lid 2 van artikel 12 van het Protocol : de vrijstelling van lid 2 is kennelijk geconstrueerd ter vermijding van dubbele belasting. Dit speelt echter nimmer voor een schoolgeldheffing; eerstens omdat deze niet krachtens het eerste lid kan worden geheven en ten tweede daar een kind slechts één school tegelijk kan bezoeken.

De *Commissie van de Europese Gemeenschappen* vraagt zich af in hoeverre ter oplossing van het gestelde interpretatieprobleem een beroep kan worden gedaan op het arrest-Humblet. Dient uit dit arrest geconcludeerd te worden, dat artikel 12, lid 2, van het Protocol eveneens verbiedt om voor de berekening van een heffing, die de vergoeding vormt voor een dienst van openbaar nut, rekening te houden met een door de Gemeenschap betaald salaris, zulks wegens het bestaan van een zelfde oorzakelijk verband als in het arrest-Humblet werd aangenomen tussen de betreffende inkomsten en het uiteindelijke, i.c. wegens een heffing, verschuldigde bedrag ? De Commissie acht deze conclusie niet gegrond. Het is niet waarschijnlijk, dat de opstellers van het Protocol onder de formulering van artikel 12, lid 2, mede wilden begrijpen de heffingen welke een vergoeding vormen voor een dienst van openbaar nut, waarvan het de particulieren vrijstaat al dan niet gebruik te maken. In dit verband merkt de Commissie op :

— in het algemeen wordt in het internationale fiscale spraakgebruik de term belasting niet gebruikt, wanneer van een heffing als de onderhavige sprake is;

— een vrijstelling van dergelijke heffingen wordt aan de bij de Lid-Staten geaccrediteerde diplomatieke ambtenaren slechts zelden verleend;
— moeilijk is vol te houden dat ambtenaren van de Gemeenschap van dergelijke heffingen zijn vrijgesteld wanneer voor de berekening daarvan rekening wordt gehouden met de inkomsten, die zij in hun hoedanigheid van ambtenaar ontvangen, terwijl de Gemeenschap zelf krachtens artikel 3, lid 3, van het Protocol geen enkele vrijstelling geniet van dergelijke heffingen.

De Commissie concludeert, dat de gestelde vraag ontkennend moet worden beantwoord, zulks ongeacht de omstandigheid, dat voor berekening van de heffing al dan niet rekening wordt gehouden met de inkomsten, die als ambtenaar van de Gemeenschap worden genoten;

TEN AANZIEN VAN HET RECHT

Overwegende dat het Gerechtshof te 's-Gravenhage (Eerste Belastingkamer), bij brief van 18 augustus 1967, ter griffie van het Hof ingekomen op 21 augustus 1967, op grond van artikel 177 van het E.E.G.-Verdrag de prejudiciële vraag heeft opgeworpen, of de vrijstelling van „nationale belastingen op de door de Gemeenschap betaalde salarissen, lonen en emolumenten" (lid 2 van artikel 12 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten, behorend bij het E.E.G.-Verdrag), eveneens ziet op het schoolgeld dat overeenkomstig de Nederlandse Schoolgeldwet wordt geheven;

dat genoemde vraag betrekking heeft op de schoolgeldaanslag, opgelegd aan een ambtenaar der E.E.G., wiens kind gedurende het schooljaar 1964-1965 een uit de openbare kassen bekostigde school te Rotterdam bezocht;

dat uit de door het verwijzende gerecht overgelegde gegevens blijkt, dat deze heffing, die slechts geschiedt ten aanzien van kinderen die onderwijs volgen zonder leerplichtig te zijn, wordt berekend naar de maatstaf van de inkomstenbelasting tot een maximum van Fl 200,— en dat de wet bepaalt dat de schoolgeldplichtige, die geheel of gedeeltelijk van de betaling van inkomstenbelasting is vrijgesteld, het maximum is verschuldigd tenzij hij aantoont dat hij zonder deze vrijstelling een lager bedrag zou zijn verschuldigd;

dat de betrokkene tegen de aanslag ten bedrage van Fl 120,— beroep heeft ingesteld bij het Gerechtshof, aanvoerend dat hij op grond van artikel 12 van voornoemd Protocol is vrijgesteld van nationale belastingen op het hem door de Gemeenschap betaalde salaris en derhalve van schoolgelden bij welker berekening dit salaris in aanmerking wordt genomen;

Overwegende dat de prejudiciële vraag een uitlegging beoogt van artikel 12, lid 2, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten, behorend bij het E.E.G.-Verdrag, en in het bijzonder van de woorden „nationale belastingen op de door de Gemeenschap betaalde salarissen, lonen en emolumenten";

dat ten deze lid 2 van genoemd artikel 12 niet kan worden losgemaakt van het lid 1, bepalend dat, onder de voorwaarden en volgens de procedure welke door de Raad worden vastgesteld, de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschap onderworpen zijn aan een belasting ten bate van de Gemeenschap op de door haar betaalde salarissen, lonen en emolumenten;

dat als uitvloeisel van deze bepaling lid 2 de ten bate van de Gemeenschap belaste salarissen, lonen en emolumenten vrijstelt van nationale belastingen, zodanig dat het gehele artikel een voor alle ambtenaren en overige personeelsleden der Gemeenschap uniforme belasting van genoemde salarissen, lonen en emolumenten verzekert en met name verhindert enerzijds dat ten gevolge van de heffing van uiteenlopende nationale belastingen hun werkelijke beloning zou verschillen naar gelang hunner nationaliteit of woonplaats, en anderzijds dat deze beloning als gevolg van een dubbele belasting buitensporig zou worden getroffen;

dat uit deze samenhang blijkt, dat lid 2 van artikel 12, zoals lid 1, het oog heeft op nationale belastingen die, onder welke vorm of welke benaming ook, van de salarissen worden geheven;

Overwegende dat bij de uitlegging van genoemde voorschriften moet worden onderscheiden tussen een belasting, bestemd om te voorzien in de algemene behoeften van de overheid, en een retributie, welke een vergoeding vormt voor een bepaalde prestatie;

dat het nationale recht van de verschillende Lid-Staten deze onderscheiding onder uiteenlopende vormen en benamingen erkent;

dat overigens ook het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten der Gemeenschap zelf deze onderscheiding maakt nu artikel 3 daarvan, in lid 1, bepaalt, dat de Gemeenschap haar bezittingen, inkomsten en andere eigendommen zijn vrijgesteld van alle directe belastingen en, in het laatste lid, dat geen enkele vrijstelling wordt verleend van belastingen, heffingen en rechten die niet anders zijn dan eenvoudige vergoedingen voor diensten van openbaar nut;

Overwegende dat de in artikel 12, lid 2, van het Protocol gegeven vrijstelling noch naar de geest, noch naar de letter een aanknopingspunt biedt om haar in te roepen tegen een bijdrage en retributie welke wordt geheven als vergoeding voor een bepaalde door de overheid verstrekte dienst;

Overwegende dat deze gevolgtrekking haar kracht houdt, zelfs wanneer bij de bepaling van de te betalen bijdrage de inkomsten van de betrokkene in aanmerking worden genomen;

dat immers, zo de jongere wetgeving op het gebied van retributies ook meermalen op grond van sociale overwegingen rekening houdt met de draagkracht van de betrokkenen, deze omstandigheid aan de retributies niet het karakter ontneemt van bijdragen ter vergoeding van een bepaalde prestatie;

dat, alleen wanneer ten gevolge van zodanige vaststelling van het bedrag der retributie deze zou blijken een redelijke vergoeding van de ver-

leende prestatie te boven te gaan, zij mogelijk op haar verenigbaarheid met artikel 12, lid 2, zou moeten worden getoetst;

dat zodanige grief echter in casu niet is aangevoerd en dat trouwens een beoordeling van de juistheid daarvan in de eerste plaats aan de betrokken nationale rechter zou toekomen;

Overwegende dat uit het voorgaande volgt, dat een bijdrage of retributie ter vergoeding van een bepaalde door de overheid verstrekte dinst, zoals het onderhavige schoolgeld, dat bovendien slechts wordt geheven voor niet verplicht onderwijs, geen belasting vormt in de zin van artikel 12, lid 2, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Gemeenschap, zelfs wanneer bij de berekening van zodanige bijdrage of retributie het door de Gemeenschap aan de heffingsplichtige betaalde salaris in aanmerking wordt genomen;

Ten aanzien van de kosten

Overwegende, dat de kosten van de Commissie van de Europese Gemeenschappen en van de Lid-Staten die hun opmerkingen aan het Hof hebben ingezonden, niet terugvorderbaar zijn;

dat de onderhavige instantie ten aanzien van partijen ten principale het karakter draagt van een incident in het geding voor het Gerechtshof te 's-Gravenhage (Eerste Belastingkamer) en de kostenbeslissing derhalve aan laatstgenoemde rechter staat;

Gezien de processtukken;

Gezien het rapport van de Rechter-Rapporteur;

Gehoord de mondelinge opmerkingen van de Commissie van de Europese Gemeenschappen;

Gehoord de conclusie van de Advocaat-Generaal;

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en in het bijzonder artikel 177;

Gelet op het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap en in het bijzonder de artikelen 3 en 12;

Gelet op het Protocol betreffende het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Economische Gemeenschap en in het bijzonder artikel 20;

Gelet op het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen;

verklaart

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende over de prejudiciële vraag, die het Gerechtshof te 's-Gravenhage (Eerste Belastingkamer) bij brief van 18 augustus 1967 ter beantwoording heeft voorgelegd,

voor recht :

Een bijdrage of retributie ter vergoeding van een bepaalde door de overheid verstrekte dienst, vormt geen belasting in de zin van artikel 12, lid 2, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Gemeenschap, gevoegd bij het E.E.G.-Verdrag, zelfs wanneer bij de berekening van zodanige bijdrage of retributie het door de Gemeenschap aan de heffingsplichtige betaalde salaris in aanmerking wordt genomen;

en verstaat :

de beslissing over de proceskosten blijft bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage.

Aldus gewezen en ondertekend te Luxemburg op acht februari negentienhonderdachtenzestig.

Lecourt Donner Strauß

Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Uitgesproken ter openbare zitting te Luxemburg op acht februari negentienhonderdachtenzestig.

De Griffier,
A. Van Houtte

De President,
R. Lecourt

Conclusie van de Advocaat-Generaal K. Roemer van 18 januari 1968[1]

Mijnheer de President, mijne heren Rechters,

Het door het Gerechtshof te 's-Gravenhage voorgelegde verzoek betreft de fiscale bepalingen van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap. Zij komen aan de orde binnen het kader van de volgende feiten.

1 — Vertaald uit het Duits.